



# PERCEPTION DE L'INDÉPENDANCE DE L'AUDITEUR : ANALYSE PAR LA THÉORIE D'ATTRIBUTION

Emna Ben Saad, Cédric Lesage

## ► To cite this version:

Emna Ben Saad, Cédric Lesage. PERCEPTION DE L'INDÉPENDANCE DE L'AUDITEUR : ANALYSE PAR LA THÉORIE D'ATTRIBUTION. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00460618

**HAL Id: halshs-00460618**

**<https://shs.hal.science/halshs-00460618>**

Submitted on 1 Mar 2010

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# ***PERCEPTION DE L'INDÉPENDANCE DE L'AUDITEUR : ANALYSE PAR LA THÉORIE D'ATTRIBUTION***

Emna Ben Saad  
Doctorante  
HEC Paris  
1, rue de la Libération. 78351 Jouy en Josas cedex  
[ebensaad@hec.fr](mailto:ebensaad@hec.fr)

Cédric Lesage  
Professeur attaché  
HEC Paris  
1, rue de la Libération. 78351 Jouy en Josas cedex  
[lesage@hec.fr](mailto:lesage@hec.fr)

**Résumé :** « Où était l'auditeur ? » est l'une des premières interrogations que se posent les investisseurs dès qu'ils subissent des pertes. Nous étudions le comportement des actionnaires jugeant l'indépendance des auditeurs dans le cadre de la théorie d'attribution. La différence entre la perception et le travail réel de l'auditeur renvoie au concept d'expectation gap. Nous faisons l'hypothèse que l'expectation gap puisse être associé à un phénomène d'attribution. Dans le cadre d'une expérimentation de laboratoire, nous demandons à 86 étudiants de MBA (agissant en tant qu'actionnaire) d'évaluer la responsabilité de l'auditeur ou de l'audité dans un cas de fraude comptable. Nous manipulons les facteurs d'attribution internes de l'auditeur et de l'audité. Nos résultats montrent que le phénomène d'attribution explique la mise en cause de l'auditeur uniquement dans les situations où l'auditeur et l'audité sont impliqués dans la fraude. Des résultats additionnels sont présentés et discutés.

**Mots clés :** Audit – indépendance – théorie de l'attribution – expectation gap - expérimentation de laboratoire-

**Abstract:** *“Where was the auditor?” is one of the first questions asked by most investors when they suffer significant losses. We study this almost systematic behavior of shareholders when they appreciate the auditor's independence into the attribution theory framework. The difference between the actual and the perceived independence is related to the expectation gap concept. We hypothesize that the expectation gap could be related to an attribution phenomenon. In a laboratory experiment setting, we ask 86 MBA students (acting as shareholders) to assess the auditor's or auditee's responsibility in a case of accounting fraud. We manipulate the internal attribution factors of the auditor and the auditee. Our results show that the attribution phenomenon explains the blame of the auditor only in cases where auditor and auditee are both involved. Additional results are disclosed and discussed.*

**Key words:** *Audit – independence – attribution theory – expectation gap - laboratory experiment*

# ***PERCEPTION DE L'INDÉPENDANCE DE L'AUDITEUR : ANALYSE PAR LA THÉORIE D'ATTRIBUTION***

## **1. INTRODUCTION**

L'auditeur financier (en France : le commissaire aux comptes) a pour rôle de donner aux parties prenantes l'assurance raisonnable que les comptes sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle de la situation financière de l'entreprise. Pour mener à bien sa mission, l'auditeur doit cumuler deux critères essentiels: la compétence et l'indépendance (DeAngelo, 1981).

Nous nous intéressons, plus particulièrement, à l'indépendance de l'auditeur qui a été très fortement remise en cause par l'affaire Enron. L'indépendance de l'auditeur est sa capacité à résister aux pressions de l'entreprise pour révéler une erreur éventuelle. La réglementation distingue l'indépendance réelle (ou de fait) et l'indépendance perçue (ou en apparence) (Dopuch et al., 2003). L'intérêt porté par la réglementation à l'indépendance perçue s'inscrit dans l'objectif de renforcer l'image publique de l'auditeur. Malencontreusement, l'existence d'un décalage de perception de la dimension réelle de l'indépendance, appelé « expectation gap » altère cette image. Il existe plusieurs définitions de l'expectation gap, nous retiendrons de manière générale, qu'il s'agit de la différence entre les attentes du public et les assurances apportées par l'auditeur lors de la certification annuelle des comptes.

Dans le cadre de ce travail, nous faisons l'hypothèse que l'expectation gap puisse être associé à un phénomène d'attribution. « L'attribution est un processus qui commence par la perception sociale, progresse par le jugement causal et l'inférence sociale et finit avec des conséquences comportementales » (Crittenden, 1989, p. 2). Il intervient chaque fois qu'une personne est en position d'évaluer son propre comportement ou celui d'autrui. Cette théorie a déjà été mobilisée pour expliquer la perception du travail des auditeurs (Arrington et al., 1985 ; Anderson et al., 1998 ; Dezoort et al., 2001) dans l'objectif de rechercher et d'expliquer les différences de jugement du comportement de l'auditeur dépendamment des observateurs (juristes, auditeurs de même rang, managers, investisseurs). Néanmoins, ces études portent essentiellement sur l'analyse de la perception de la compétence de l'auditeur. Dans cette recherche, nous étendons l'application de la théorie de l'attribution à l'indépendance de l'auditeur, dans le cadre de la relation auditeur-audit.

Nous avons mené une expérimentation de laboratoire, dans laquelle nous avons demandé aux participants (86 étudiants de MBA, mis en situation d'actionnaires), d'attribuer la responsabilité à l'auditeur et/ou l'audit d'une fraude sur les états financiers publiés (inspirée

d'un cas réel). Nous manipulons les dimensions de l'attribution selon deux niveaux (faible/élevé) de l'auditeur et de l'audité entre les sujets. Il s'agit donc d'une expérimentation 2x2 *between subjects*.

Les résultats de cette étude montrent que les sujets attribuent la responsabilité de la fraude à l'auditeur, même quand les facteurs manipulés accentue l'implication de l'audité. Ce résultat est surprenant, car les sujets, préalablement soumis à un questionnaire, avaient montré un niveau d'expectation gap neutre en moyenne. Il semble donc que l'expectation gap ne se manifeste que lorsque le sujet est mis en situation. Ce résultat s'explique dans le cadre de la théorie d'attribution, par le concept de similarité (Crittenden, 1983) (Hewstone, 1984) : les individus ont tendance à considérer ceux qui leur ressemblent comme étant davantage dignes de confiance (Dezoort et al., 2001). Dans un second temps, nous avons intégré le niveau d'expectation gap mesuré apriori dans le modèle : les résultats montrent que l'attribution n'existe pas dans les situations où l'auditeur et l'audité sont fortement impliqués dans la fraude.

Ces résultats contribuent à mieux comprendre le phénomène d'expectation gap. D'une part, il semble qu'il ne se matérialise que lorsque l'observateur est impliqué personnellement (ici : l'actionnaire qui subit une fraude sur les états financiers). Ce résultat s'oppose à la littérature sur l'expectation gap, supposant son existence apriori. D'autre part, il apparaît d'autant plus dans la situation où l'auditeur et l'audité sont tous les deux mis en cause : les actionnaires attribuent la responsabilité de la fraude beaucoup plus à l'auditeur qu'à l'audité.

Cette étude se compose d'une première section dédiée à la définition de l'indépendance de l'auditeur (section 2). Ensuite, nous présentons le concept d'expectation gap (Section 3). La section 4 présente la théorie de l'attribution, et ses applications à l'audit, nous permettant de développer nos hypothèses, qui sont testées dans le cadre d'une expérimentation de laboratoire exposée en section 5. La section 6 présente les résultats qui sont par la suite discutés (section 7).

## 2. L'INDÉPENDANCE DE L'AUDITEUR

La définition de DeAngelo (1981), très utilisée dans la littérature, considère que la compétence et l'indépendance de l'auditeur sont les deux qualités essentielles et interreliées dont l'équilibre est nécessaire à un audit de bonne qualité (Citron et Taffler, 1992 ; Richard, 2006). En effet, la compétence de l'auditeur est nécessaire pour détecter une anomalie dans les états financiers et son indépendance par rapport à l'audité est nécessaire pour révéler cette erreur.

Concernant l'indépendance, la littérature, ainsi que la réglementation, distingue deux dimensions : indépendance réelle et indépendance perçue. L'indépendance réelle (ou de fait) est la capacité de l'auditeur à révéler les anomalies et à exprimer son opinion en tout âme et conscience (Prat Dit Hauret, 2003). L'indépendance perçue (ou en apparence) est le niveau d'indépendance de l'auditeur, tel qu'il apparaît aux utilisateurs des états financiers. L'indépendance réelle est une indépendance psychologique (Mautz et Sharaf, 1961), un état d'esprit qui devrait garantir que toutes les considérations en rapport avec la tâche d'audit sont prises en compte, sans qu'il y ait « des influences et des pressions d'intérêts conflictuels », (Richard, 2000, p. 29). Seul, le degré éthique de l'auditeur peut faire face à toutes ces pressions. Il s'agit de sa capacité morale à privilégier l'intérêt général au sien et à faire face à toutes les pressions qui pourraient l'amener à biaiser son jugement (Jones, 1991 ; Kirk, 2005). L'éthique conditionne l'indépendance réelle de l'auditeur (Page et Spira, 2005). L'indépendance perçue s'inscrit dans l'objectif de renforcer l'image publique de l'auditeur. Elle s'apprécie par les relations qu'entretient l'auditeur avec l'entreprise et sa direction (Lee et Stone, 1995). Ces relations doivent être gérées de manière à ce qu'elles ne semblent pas influencer l'impartialité du jugement de l'auditeur (Bédard et al., 2001).

Même s'il semble a priori logique de considérer que seule une indépendance réelle permet le maintien sur le long terme d'une indépendance perçue, on constate la primauté de l'indépendance perçue sur l'indépendance réelle : c'est la perception des utilisateurs qui fait qu'ils aient ou non confiance en la qualité de l'audit. En effet, comme le souligne Richard (2003, p. 121) l'auditeur doit « rendre son indépendance apparente pour susciter la confiance du marché ». Un travail préliminaire de Ben Saad, Lesage (2008) a mis en évidence une typologie des facteurs d'indépendance basée sur les facteurs dépendant de l'auditeur et de l'audité, selon l'idée qu'un audit de qualité est d'abord une fonction jointe de l'auditeur et de l'audité (Antle et Nalebuff, 1991). On obtient alors une typologie distinguant les facteurs dépendant de l'auditeur (éthique, compétence, taille), de l'audité (structure de corporate governance), de l'auditeur et de l'audité (prestations de conseil, rotations, honoraires d'audit), ou ni de l'auditeur ni de l'audité (concurrence sur la marché de l'audit, système de responsabilité de l'auditeur). Cette étude montre que des différences importantes existent pour certains facteurs d'indépendance : les causes impactant l'indépendance ne sont pas identiques, selon qu'il s'agisse de l'indépendance perçue ou réelle. Par exemple, la prestation conjointe de conseil et d'audit est perçue comme impactant l'indépendance par différentes catégories d'utilisateurs des états financiers alors que la revue des nombreuses études empiriques sur le sujet montre l'absence de relation entre ce facteur et l'indépendance réelle des auditeurs (Francis, 2006).

Ces résultats rejoignent les affirmations de Ronen et Berman (2004) qui remettent en doute l'atteinte des objectifs imaginés par la SOX, comme par exemple le renforcement des pénalités. Selon ces auteurs, les mesures post Enron ne sont ni efficaces du point de vue du contrôle, ni dissuasives : elles ne pourront ni indemniser les investisseurs ni rétablir leur confiance et s'avèrent donc inefficaces à garantir une meilleure indépendance de fait. Néanmoins, toute la médiatisation faite autour des réglementations post Enron a servi l'indépendance perçue puisqu'elle a permis de rétablir la confiance du public. Power (1994) parle de l'« l'échec de l'audit », qui curieusement, permet à l'audit de prospérer, puisque chaque défaillance de l'audit, donne naissance à de nouvelles réglementations visant à améliorer la confiance en l'audit. Cette situation n'est pas perçue de cette manière par le public : les auditeurs sont systématiquement « les premiers à être médiatiquement critiqués et mis en cause dès que des investisseurs subissent des pertes » comme le précise le vice président de l'AICPA (Olson, 1993 ; Teck Heang et al., 2009). Cette différence entre indépendance réelle et indépendance perçue renvoie à une notion très étudiée de la littérature en l'audit : l'expectation gap.

### **3. L'EXPECTATION GAP**

L'expectation gap provient, dans son sens le plus large, de la différence entre les attentes du public et les assurances apportées par l'auditeur lors de la certification annuelle des comptes. La principale raison de ce décalage de perception provient de la méconnaissance du rôle de l'auditeur. Une explication majeure est que les travaux d'audit sont difficilement observables pour les tiers (McNair, 1991). En effet, la seule mesure de la qualité d'audit est rétrospective ; elle est liée aux événements ultérieurs au rapport d'audit qui remettent en cause la qualité du travail effectué par l'auditeur (Teck Heang et al., 2009), par exemple, en cas de faillite de l'entreprise pour laquelle l'auditeur a émis une opinion favorable sur la continuité d'exploitation. La difficulté d'évaluation du travail de l'auditeur a tendance à biaiser la perception de cette profession. Un nombre important d'études empiriques (Wilcox et Smith, 1977 ; Arrington et al., 1983 ; Humphrey et al., 1993 ; Porter, 1993 ; Warming-Rasmussen, 1998 ; Zhang, 2007) testant les connaissances de différents utilisateurs des états financiers dans plusieurs pays confirment l'existence d'un expectation gap.

La profession d'audit dénonce l'expectation gap, soutenant que les utilisateurs des états financiers et notamment les investisseurs ignorent en grande partie la nature précise, le but, les capacités et les garanties de la fonction d'audit (Humphrey et al., 1993). Certains professionnels, notamment (Arthur Andersen et al., 1992) jugent l'expectation gap nuisible à la profession. Ils estiment qu'il joue un rôle important dans la hausse des nombres de procès mais aussi dans l'influence des décisions judiciaires (Zhang, 2007).

Le caractère complexe de ce phénomène se révèle dans l'absence de définitions précises. Dans leur revue de littérature, Teck Heang et al. (2009, p. 8), exposent certaines définitions de l'expectation gap. « Pour Liggio (1974), l'expectation gap est la différence entre les niveaux de performance attendue par chacun des utilisateurs des états financiers et de l'auditeur. La commission Cohen (1978) élargit cette définition en tenant compte de la différence entre les attentes et les besoins des utilisateurs et ce que l'auditeur peut et doit raisonnablement accomplir ». Pour d'autres chercheurs, l'expectation gap est la différence entre la qualité

attendue de l'audit et la qualité offerte par les standards d'audit (Epstein et Geiger, 1994). Pour Porter (1993) , Jennings et al. (1993) il s'agit plutôt de la différence entre les attentes du public et le service fourni réellement par la profession d'audit (Zhang, 2007). L'Australian Educational Research Pty Ltd<sup>1</sup>, retient une définition plus complexe ou l'expectation gap est composé d'écarts d'exigence et d'écarts de faisabilité. L'écart d'exigence est la différence entre la mission d'audit telle que prévue par les standards d'audit, exposée tant dans les normes professionnelles que dans des lois, et la mission telle qu'exigée par la société et qui se trouve influencée par les décisions judiciaires. L'écart de faisabilité serait la différence entre les normes exigées par la société et les diverses attentes publiques quant à la mission d'audit. Mais pour la plupart des études empiriques qui se sont intéressés aux opinions des différentes parties prenantes, nous pouvons conclure à cette définition plus généralisée de l'expectation gap comme la différence entre les perceptions des utilisateurs des états financiers par rapport au rôle de l'auditeur, tel que prévu par les normes d'audit.

Nous proposons dans le cadre de notre recherche d'évaluer l'expectation gap des actionnaires afin d'en identifier l'éventuel impact sur leur perception de l'indépendance de l'auditeur. Pour cela, nous faisons appel à la théorie de l'attribution.

## **4. LA THÉORIE DE L'ATTRIBUTION**

### **4.1 Présentation générale**

La théorie d'attribution traite de la manière dont les individus interprètent les comportements en leur attribuant des causes (Kelley et Michela, 1980) et cette interprétation joue un rôle important dans la détermination de la réaction à ce comportement (Kelley et Michela, 1980). Elle permet à l'individu d'expliquer son comportement « si j'ai fait ça, c'est pour ça » ou de donner une explication causale au comportement d'autrui « s'il lui arrive cela, c'est pour ça ». Initiée par Heider (1944) dans le domaine psychosocial, la théorie d'attribution a été utilisée dans plusieurs autres domaines de recherche ; en management pour évaluer la performance (Kaplan et Reckers, 1985), dans l'étude du système de justice criminelle (Greenberg et Ruback, 1982) ou encore en marketing pour expliquer le comportement des consommateurs (Burnkrant, 1975).

Dans les premières recherches sur la théorie d'attribution, Heider (1958) a distingué dans l'analyse d'une situation entre la recherche des causes internes (facteurs « dispositionnels »), des causes externes (« facteurs situationnels »). Les attributions internes sont sous le contrôle et dépendent de l'acteur, il est donc responsable de son comportement. A contrario, les attributions externes échappent au contrôle de l'acteur : son comportement est influencé, limité, ou même complètement déterminé par des influences qui lui échappent. Prenons l'exemple cité par Dubois (1994) d'une personne au chômage. Si cette personne explique sa situation par la conjoncture économique, elle fait des attributions externes. Elle fait des attributions dispositionnelles si elle explique sa situation par son incapacité à se vendre lors des entretiens d'embauches. La théorie d'attribution montre alors que les attributions causales varient sur une dimension interne-externe ce qu'on appelle le locus de contrôle ou

---

<sup>1</sup> [http://www.abrema.net/abrema/expect\\_gap\\_g.html](http://www.abrema.net/abrema/expect_gap_g.html)

lieu de contrôle (Bemmel, 1991). Weiner et al. (1972) reprennent la dichotomie de Heider (1958) en reconnaissant comme attributions internes la capacité et l'effort, et comme attributions externes liées à l'environnement la difficulté de la tâche et la chance.

Kelley (1967) a développé la théorie d'attribution en identifiant les informations qui affectent la formation d'attribution. L'observateur identifie dans la quantité d'informations dont il dispose les facteurs ou la combinaison de facteurs ayant un impact sur la réalisation de l'événement ou de l'action. Le processus d'attribution est selon Kelley (1967) une articulation entre les différents effets de la cohérence, du caractère distinctif, et du consensus.

La cohérence (la consistance) s'intéresse à la cohérence du comportement de l'individu dans le temps. Par exemple, lorsqu'un individu est amené à juger de l'intégrité d'un auditeur accusé de fraude et que ce dernier a déjà fait l'objet de condamnations (cohérence élevée), il conclue que l'auditeur est malhonnête et en application de la théorie d'attribution, il lui attribue la cause de l'échec : les attributions sont internes. Si, au contraire, l'auditeur accusé de fraude n'a jamais fait l'objet de condamnations, alors selon la théorie d'attribution, le comportement de l'auditeur peut être expliqué par des attributions externes.

Le consensus compare le comportement d'autres individus qui se trouveraient dans la même situation que l'acteur. Si plusieurs individus ont le même comportement (consensus élevé) alors la causalité peut être attribuée à l'environnement. Si aucun autre individu n'a de comportement similaire (consensus faible) la causalité est attribuée à l'individu. Si nous reprenons le cas de l'auditeur accusé de fraude, alors le consensus est élevé si d'autres auditeurs en charge de la certification des comptes de sociétés du même secteur ont été impliqués dans des problèmes d'indépendance. La théorie d'attribution prédit des causes externes quand le consensus est élevé et vice-versa.

La différenciation<sup>2</sup> analyse la variation du comportement en fonction du cas ; est-ce que l'individu agit de la même manière dans des cas différents. Si l'acteur a l'habitude d'agir de la même manière (caractère distinctif faible), alors les attributions sont internes. Si au contraire, l'acteur a l'habitude d'agir différemment (caractère distinctif élevé) alors les attributions sont externes. En appliquant la différenciation à l'auditeur accusé de fraude, l'information présenterait une différenciation faible si des problèmes d'indépendance de l'associé vis-à-vis de la direction de l'entreprise avaient déjà été évoqués dans le passé par certains actionnaires minoritaires. La théorie d'attribution prédit que si la différenciation est élevée, les attributions sont externes. Si la différenciation est faible alors les attributions sont internes.

La recherche en audit a déjà mobilisé la théorie de l'attribution, mettant ainsi en évidence certaines caractéristiques du comportement de l'auditeur, ou de ceux qui les observent. Kaplan et Reckers (1985) ont cherché à mieux comprendre les critères d'évaluation des auditeurs. Leur expérimentation a pour but d'évaluer la responsabilité de l'auditeur dans un cas d'échec d'audit, lié au dépassement du budget et du délai imposé par le client. L'attribution à l'auditeur est considérée comme une attribution interne, l'attribution aux facteurs événementiels comme externe. Les résultats montrent que les managers font appel à des attributions externes pour expliquer l'échec d'audit, dans le cas où l'auditeur n'a jamais fait l'objet de mauvaise évaluation dans le passé. Ils font appel à des attributions internes, dans le cas contraire. Par ailleurs, Kaplan et Reckers (1985) montre l'impact de la stabilité de

---

<sup>2</sup> On peut parler aussi de caractère distinctif ou de distinctivité.



l'audité sur les attributions puisque plus l'environnement est stable, plus les attributions internes sont importantes. L'étude d'Arrington et al. (1985) traite de la différence de modèles d'attribution des auditeurs et des dirigeants quand ils sont amenés à apprécier le travail de l'auditeur. Les scénarios basés sur des cas réels relatent le cas d'un auditeur poursuivi en justice. Les résultats montrent que les modèles d'évaluation des dirigeants et des auditeurs sont très différents, renvoyant au concept de similarité (biais du favoritisme ou du parti pris intra groupe à contrario du jugement du « hors groupe »), qui est l'une des caractéristiques de la théorie d'attribution. Cette dernière caractéristique est aussi validée dans l'étude Dezoort et al.(2001) dans son étude sur l'impact de l'audit interne sur la planification des missions d'audit externes. Cette revue de littérature montre que la recherche en audit a déjà mobilisé la théorie de l'attribution, mettant ainsi en évidence certaines caractéristiques du comportement de l'auditeur, ou de ceux qui les observent. Néanmoins, l'indépendance n'a à ce jour jamais fait l'objet d'une interprétation par la théorie de l'attribution. Ainsi le jugement effectué par un observateur (par exemple un actionnaire) dépendrait de sa perception des attributions internes/externes du comportement de l'auditeur. En cas d'échec d'audit, cet observateur aurait donc tendance à effectuer des attributions internes (respectivement externes) s'il juge le comportement de l'auditeur non indépendant (respectivement indépendant).

Selon la théorie d'attribution, des causes internes peuvent être décrites par un manque d'indépendance dans l'accomplissement de tâches d'audit dans le passé (différenciation faible) et ne avoir été indépendant vis-à-vis de la direction de cette entreprise dans le passé (cohérence élevée), et que la revue du dossier par ses pairs a permis de détecter une anomalie (consensus faible). Nous formulons ainsi notre première hypothèse :

H1a : lorsque l'auditeur est présenté comme étant indépendant de l'audité (respectivement non indépendant), les investisseurs font des attributions externes (respectivement internes).

De manière parallèle, nous aboutissons à l'hypothèse suivante :

H1b : lorsque l'audité est présenté comme ayant un comportement éthique (respectivement non éthique), les investisseurs font des attributions externes (respectivement internes).

Comme précisé ci-dessus, la qualité des états financiers est de la responsabilité jointe de l'auditeur et de l'audité. Le phénomène d'attribution doit donc respecter les niveaux d'implication de ces deux parties prenantes. Par exemple, on devrait constater une attribution interne identique lorsque l'auditeur et l'audité sont impliqués dans le cas de fraude, ou bien à une attribution interne plus importante de l'audité si l'auditeur n'est pas impliqué. Nous aboutissons donc à l'hypothèse H2 suivante :

H2 : les attributions effectuées par les actionnaires sont associées aux différences d'implication de l'auditeur et de l'audité.

## **4.2 La théorie d'attribution et expectation gap**

A notre connaissance, seuls deux travaux de recherche ont appliqué simultanément la théorie de l'attribution et l'expectation gap. La première est l'étude de (Jennings et al., 1993), elle

porte sur la perception par les juges des processus d'aides à la décision utilisés par les cabinets d'audit afin de réduire la probabilité des décisions inappropriées, en comparaison aux décisions généralement prises par la profession. Toujours dans le domaine juridique, Anderson et al. (1998) se sont intéressés aux facteurs d'évaluation du travail de l'auditeur dans les contextes de fraudes et de faillite<sup>3</sup>. L'importante de cette étude réside dans le fait qu'elle met l'accent sur les différences d'insensibilité des juges à certaines notions fondamentales prévues dans les normes d'audit. Elle met, par ailleurs, l'accent sur l'existence de préjugés qui biaisent le jugement. Plus exactement, les juges ayant des attitudes négatives envers les auditeurs se montrent plus sévères à leur encontre. En nous basant sur ces travaux nous avons introduit une variable d'attitude des investisseurs (favorable, défavorable) pour analyser leurs attributions envers les auditeurs dans un cas d'échec d'audit. Le choix de cette mesure s'explique aussi bien par les résultats de Jennings et al. (1993) que ceux d'Anderson et al. (1998) qui montrent que l'expectation gap influe sur la perception des juges. Anderson et al. (1998) affirment que les juges avec des attitudes défavorables envers la profession d'audit attribuent de manière plus importante la responsabilité aux auditeurs. Cette variable comme le précise ces auteurs a pour objectif de cerner la cohérence/l'incohérence des connaissances des observateurs sur les devoirs généraux des professionnels d'audit. Une attitude (défavorable) favorable est celle qui est généralement cohérente (incohérente) avec les vues de la profession comme soutenu dans les normes standards d'audit. Un actionnaire avec une attitude défavorable est celui qui croit, par exemple, que l'auditeur agit comme un assureur contre des pertes d'investisseur ou encore que les déclarations financières sont de la responsabilité de l'auditeur et pas de la direction de l'entreprise.

Nous nous attendons à ce que des actionnaires avec des attitudes défavorables envers les auditeurs soient, en général, moins sensibles aux vues de la profession dans l'évaluation de la responsabilité d'auditeur que ceux avec des attitudes cohérentes ou favorables. Cela suggère qu'il soit nécessaire de contrôler les attitudes des actionnaires dans cette étude.

H3 : les attributions internes des actionnaires ayant une attitude défavorable envers les auditeurs sont plus importantes que les attributions internes des auditeurs avec une attitude favorable envers les auditeurs.

## **5. PROTOCOLE EXPÉRIMENTAL**

Nous avons mené une expérimentation de laboratoire, c'est-à-dire une « simulation sous facteurs contrôlés » (Lesage, 2000, p. 72). Chaque sujet doit évaluer la responsabilité de l'audité et de l'auditeur dans un cas de fraude (Annexe 2, inspiré d'un cas de fraude réel (SEC, 2004)). 86 participants issus de MBA (HEC Paris et Université de la Sorbonne) ont chacun reçu une somme fixe de 5 euros. Notons que Elliott et al (2007) ont justifié la pertinence du recours à des étudiants de MBA comme étant de bons approximateurs du comportement d'investisseurs non sophistiqués.

---

<sup>3</sup> Il a été demandé aux sujets composés de juges et d'auditeurs en fonction, de faire des attributions dans deux différents contextes d'audit : en cas de fraude et en cas de faillite. Appliquant la même méthodologie que dans les études d'Arrington et al. (1985), Kaplan et al. (1986, 1988) et Waller et Felix, (1988).. Les résultats montrent que les facteurs exogènes à l'environnement d'audit et considérés comme essentiels dans la pratique d'audit ne font que modérer les attributions des non professionnels d'audit.

## 5.1 Méthodologie

Dans le cadre de cette étude, nous observons la réaction d'investisseurs face à une implication plus ou moins grande de l'auditeur et/ou de l'audité dans un cas de fraude avérée. L'implication de l'auditeur est mesurée par son niveau d'éthique. L'implication de l'audité est mesurée par l'efficacité du Conseil d'Administration. Comme dans l'étude de Kaplan et Reckers (1985) nous manipulons ces implications par deux niveaux d'attribution (faible, fort), obtenus par la combinaison des trois dimensions de l'attribution (différentiation, consensus et cohérence). Par exemple, une faible implication de l'auditeur est obtenue par 1) une différenciation élevée, « Lors de l'audit d'autres sociétés, l'auditeur avait détecté des erreurs similaires et les a révélées dans son rapport d'audit », 2) un consensus élevé « Lors de la revue de ce dossier par un autre auditeur aucune anomalie n'a été détectée » 3) une cohérence faible « Les actionnaires de l'entreprise n'ont jamais par le passé relevé des problèmes d'indépendance de l'auditeur vis-à-vis de la direction de l'entreprise ». Le tableau 1 récapitule l'ensemble des manipulations effectuées selon les deux niveaux (faible/fort) d'implication de l'auditeur ou de l'audité.

Les sujets sont alloués de manière aléatoire à chacun de ces 4 scénarios possibles. Il s'agit donc d'une expérimentation de type *2x2 between subjects*.

## 5.2 Mesures

### 5.2.1 Variables indépendantes

Les variables indépendantes se composent des facteurs contrôlés et de la mesure de l'expectation gap.

La variable *audhigh* mesure l'implication de l'auditeur, elle vaut 0 quand l'auditeur est faiblement impliqué et elle vaut 1 quand il est fortement impliqué. La variable *boardhigh* mesure l'implication de l'audité, elle vaut 0 quand l'audité est faiblement impliqué et elle vaut 1 quand il est fortement impliqué.

Le niveau d'expectation gap est mesuré par la variable *attitude*. Elle est construite en utilisant le questionnaire de Anderson et al. (1998), lui-même adapté de celui de Jennings et al (1993). Ce questionnaire, présenté en Annexe1, comprend 9 items évalués sur une échelle de 7 points de Lickert (Anderson et al., 1998). Ces items comprennent 5 questions défavorables et 4 questions favorables (voir Tableau 2).

\*\*\* Insérer ici Tableau 2\*\*\*\*

Comme l'approche de Jennings et al. (1993) et de Anderson et al. (1998), la variable d'attitude a été construite en agrégeant les réponses fournies à ce questionnaire. Pour les questions défavorables, 1 représente le désaccord fort et 7 représente l'accord fort. Les questions favorables sont recodées de manière à pouvoir être mesuré sur la même échelle. Ainsi, si un sujet indique 5 pour un article favorable il est recodé 3, 6 est recodé 2.

En nous basant sur cette variable, nous avons défini la variable binaire *attitudehigh* valant 0 (respectivement 1) pour les valeurs de *attitude* inférieures (respectivement supérieures) à la médiane.

### 5.2.2 Variable dépendante

La variable dépendante est le score d'internalité. Luginbuhl, et al., (1975) ont développé un score d'internalité afin d'identifier le rapport entre les attributions internes/externes. Adapté des attributions de Weiner et al. (1972), le score d'internalité est la différence entre la capacité et l'effort comme causes internes et la difficulté de la tâche et la chance comme causes externes. Il est donc obtenu par la formule suivante :

$$\text{Score d'internalité} = (\text{capacité} + \text{effort}) - (\text{difficulté de la tâche} + \text{chance})$$

Nous avons demandé au sujet (Cf. questionnaire en annexe 3) d'identifier les causes les plus ou moins probables à l'origine de l'irrégularité dans les états financiers, selon une échelle de 7 points de Likert. Le questionnaire se compose de 7 items : 3 items relatifs à l'auditeur (capacité, effort, difficulté de la tâche), 3 items relatifs à l'audité (capacité, effort, difficulté de la tâche) et 1 item commun aux 2 portant sur la situation (la chance).

La variable *intscoraud* mesure le score d'internalité de l'auditeur, selon la formule présentée ci-dessus. De manière équivalente, la variable *intscorboard* mesure le score d'internalité de l'audité.

## 6. RÉSULTATS

### 6.1 Analyse descriptive

La description des mesures obtenues sur l'échantillon expérimental sont présentées dans le tableau 4.

\*\*\*Insérer ici Table 3\*\*\*

Les 86 participants sont essentiellement des hommes (81%) et ont d'une moyenne d'âge de 31 ans. Le niveau d'expectation gap mesuré par l'attitude est neutre, la moyenne est de 3,89 pour une position neutre correspondant à 4 sur une échelle de Likert de 1 à 7. Ces résultats corroborent avec ceux de l'étude de Jennings et al. (1993) dont la moyenne d'expectation gap est de 4,6 sur une échelle de Lickert de 11. Le score d'internalité de l'auditeur est en moyenne de 3,118 (mesuré par *inscoraudit*), supérieur à celui de l'audité (moyenne : 0,940 ; mesuré par *intscorboard*).

## 6.2 Les niveaux d'attribution

Nous avons posé l'hypothèse H1a suivante : H1a : lorsque l'auditeur est présenté comme étant indépendant de l'audité (respectivement non indépendant), les investisseurs font des attributions externes (respectivement internes).

\*\*\*Insérer ici Table 4\*\*\*

\*\*\*Insérer ici Figure 1\*\*\*

La table 4 Panel A montre que quelque soit le scénario le score d'internalité de l'auditeur est statistiquement significativement positif. Les scénarios B et D impliquant fortement l'auditeur ont un score d'internalité positif, comme prévu par la théorie d'attribution. En revanche, les scénarios A et C, impliquant faiblement l'auditeur, présentent des scores positifs alors qu'un score d'internalité négatif était attendu. Cela signifie qu'indépendamment de la situation l'auditeur est toujours considéré comme fortement responsable de l'irrégularité dans les états financiers. Ce résultat est d'autant plus surprenant que le niveau d'expectation gap mesuré à priori est neutre. Il semble donc que la mise en situation ait déclenchée une attribution systématiquement interne à l'auditeur. Nous concluons que l'hypothèse H1a n'est validée que pour les cas B et D.

L'hypothèse H1b suppose que lorsque l'audité est présenté comme ayant un comportement éthique (respectivement non éthique), les investisseurs font des attributions externes (respectivement internes). La table 4 Panel B montre que seul le scénario D impliquant fortement l'audité a un score d'internalité statistiquement significativement positif, comme prévu par la théorie d'attribution. En revanche, les scénarios A, B, impliquant faiblement et C impliquant fortement l'audité, présentent des scores non significatifs (pour les cas A et C) et un score significatif mais dans une direction contraire aux prédictions (pour le cas B). Nous concluons que l'hypothèse H1b n'est validée que pour le cas D.

L'hypothèse H2 : les attributions effectuées par les actionnaires sont associées aux différences d'implication de l'auditeur et de l'audité. La théorie d'attribution prédit que dans les cas A et D, les scores d'internalité de l'auditeur et de l'audité doivent être équivalents. Or ceci n'est vérifié dans aucun des deux cas. La différence entre les deux scores est significativement positive : le score d'internalité de l'auditeur est toujours significativement supérieur à celui de l'audité. Le cas B fait apparaître un score d'internalité de l'auditeur supérieur à celui de l'audité, mais non significatif. Pour le cas C, nous avons prévu d'avoir un score d'internalité de l'auditeur inférieur à celui de l'audité, ce qui n'est pas vérifié. Le score de l'auditeur est significativement plus important que celui de l'audité.

Les résultats des 2 hypothèses ci-dessus nous permettent de conclure que les dimensions de l'attribution ne sont pas prises en compte par l'actionnaire lorsqu'il évalue le comportement de l'auditeur du point de vue de son indépendance. Nous allons maintenant prendre en compte l'expectation gap.

L'hypothèse H3 suppose que les attributions internes des actionnaires ayant une attitude défavorable envers les auditeurs soient plus importantes que les attributions internes des auditeurs avec une attitude favorable envers les auditeurs.

\*\*\*Insérer ici Table 5\*\*\*

Le panel A montre que le score d'internalité de l'auditeur est plus élevé mais non significatif lorsque l'attitude des actionnaires est défavorable envers les auditeurs. Aucun impact n'est observé sur le score d'internalité de l'audité.

Les panels B et C confirment l'absence d'effets significatifs des facteurs *audhigh* et *boardhigh* sur les scores d'internalité même avec la prise en compte du niveau d'attitude (mesurant l'expectation gap). Ces résultats semblent infirmer H3.

Cependant, la figure fait apparaître un comportement particulier de l'impact du niveau d'implication de l'auditeur sur le score d'internalité de l'auditeur. En effet, on observe que le score d'internalité de l'auditeur est statistiquement identique dans les trois scénarios A, B et C. Seul le scénario D fait apparaître un score statistiquement différent. Cela semble signifier que l'effet du niveau d'implication de l'auditeur n'apparaît que lorsque l'auditeur est également fortement impliqué. Nous avons donc créé une variable *audxboard* prenant la valeur 0 dans les cas A, B et C et la valeur 1 dans le cas D. La table 4 Panel D montre l'impact sur le score d'internalité de la variable *audboard*, du niveau d'expectation gap de l'auditeur (*attitudehigh*) et du terme d'interaction entre ces 2 variables (*attixaudxboard*). Il apparaît que les variables *attitudehigh* et *attitudeboard* sont significativement corrélées au score d'internalité de l'auditeur. Par conséquent, l'attitude envers l'auditeur impacte le score d'internalité de l'auditeur.

## 7. DISCUSSION ET CONCLUSION

A priori, la population testée présente un niveau d'expectation gap neutre : on aurait donc pu s'attendre à ce que la manipulation des facteurs d'attribution amène à des attributions équilibrées entre l'auditeur et l'audité. Ce qui n'est pas le cas. Nous avons, au contraire, constaté un biais quasi systématique en faveur de l'auditeur. Une interprétation possible, est que le sujet mis en position d'actionnaire hésite à mettre en cause ses pairs (les membres du conseil d'administration). Ce qui nous renvoi au concept de similarité. (Crittenden, 1983) (Hewstone, 1984). Ce résultat rejoint celui de Dezoort et al.(2001) qui confirment que les individus ont tendance à considérer ceux qui leur ressemblent comme étant davantage dignes de confiance.

Nous avons également mis en évidence un comportement particulier, dans le cas où aussi bien l'auditeur que l'audité sont mis en cause, les attributions mettent plus en cause l'auditeur. Ce résultat nous montre que dans cette situation, l'expectation gap intervient comme facteur explicatif. Il illustre que l'auditeur est considéré comme gardien en dernier ressort de la crédibilité des informations financières et qu'un auditeur défaillant est moins acceptable qu'un management défaillant. Nous confirmons ainsi le rôle de l'auditeur en tant que *monitoring cost*, supporté par les actionnaires pour protéger leurs intérêts d'un management

cherchant à maximiser ses propres intérêts. Ces résultats justifient l'importance de la notion d'indépendance perçue de l'auditeur.

Ce travail présente l'originalité de traiter l'indépendance de l'auditeur dans le cadre d'une expérimentation de laboratoire. Il permet d'y apporter un éclaircissement qui peut participer à la réflexion sur l'efficacité de la réglementation en audit, notamment la dimension perçue de l'audit. Nous pouvons imaginer de nouvelles perspectives en complément de ce travail en comparant par exemple la perception des actionnaires à celle d'autres parties prenantes, à celle des auditeurs.

Les limites de ce travail portent d'une part sur la difficulté de généralisation de résultats obtenus en condition de laboratoire. Il semblerait intéressant lors de recherches futures de reproduire l'expérimentation sur d'autres parties prenantes : des auditeurs, des créiteurs, des comités d'audit.

## RÉFÉRENCES

- Anderson, B., Maletta, M., Wright, A. (1998). Perceptions of auditor responsibility: Views of the judiciary and the profession. *International Journal of Auditing* 2 (3): 215-232.
- Antle, R., Nalebuff, B. (1991). Conservatism and auditor-client negotiations. *Journal of Accounting Research* 29 (3): 31-54.
- Arrington, C. E., Bailey, C. D., Hopwood, W. S. (1985). An attribution analysis of responsibility assessment for audit performance. *Journal of Accounting Research* 23 (1): 1-20.
- Arrington, C. E., Hillison, W. A., Williams, P. F. (1983). The psychology of expectations gaps: Why is there so much dispute about auditor responsibility? *Accounting & Business Research* 13 (52): 243-250.
- Arthur Andersen, Coopers & Lybrand, Deloitte & Touche, Young, E., KPMG Peat Marwick, Waterhouse, a. P. (1992). The liability crisis in the united states: Impact on the accounting profession. *Journal of Accountancy* 174 (5): 19-23.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., Richard, C. (2001). Quelques voies de recherche françaises en audit. In *Faire de la recherche en comptabilité financière* (Eds, Teller, R., Dumontier, P.). Paris: FNEGE - Vuilbert.
- Bemmel, B. (1991). Attribution theory and discipline arbitration. *Industrial & Labor Relations Review* 44 (3): 548-562.
- Ben Saad, E., Lesage, C. (2008). *Auditor's independence: What does really matter ? A proposal for an independence system*. European Accounting Association, Rotterdam, Netherlands.
- Burnkrant, R. E. (1975). Attribution theory in marketing research: Problems and prospects. *Advances in Consumer Research* 2 (1): 465.
- Citron, D. B., Taffler, R. J. (1992). The audit report under going concern uncertainties: An empirical analysis. *Accounting & Business Research* 22 (88): 337-345.
- Cohen. (1978). Commission on auditors' responsibilities, report, conclusions and recommendations, aicpa, new york.
- Crittenden, K. S. (1983). Sociological aspects of attribution. *Annual Review of Sociology* 9: 425-446.
- Crittenden, K. S. (1989). Presidential address on causal attribution in sociocultural context: Toward a self-presentational theory attribution processes. *Sociological Quarterly* 30 (1): 1-14.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3): 183-199.
- Dezoort, F. T., Houston, R. W., Peters, M. F. (2001). The impact of internal auditor compensation and role on external auditors' planning judgments and decisions. *Contemporary Accounting Research* 18 (2): 257-281.

- Dopuch, N., King, R. R., Schwartz, R. (2003). Independence in appearance and in fact: An experimental investigation. *Contemporary Accounting Research* 20 (1): 79-114.
- Dubois, N. (1994). *La norme d'internalité et le libéralisme*. Grenoble: Presses Universitaires Grenoble.
- Elliott, W. B., Hodge, F. D., Kennedy, J. J., Pronk, M. (2007). Are m.B.A. Students a good proxy for nonprofessional investors? *Accounting Review* 82 (1): 139-168.
- Epstein, M. J., Geiger, M. A. (1994). Investor views of audit assurance: Recent evidence of the expectation gap. *Journal of Accountancy* 177 (1): 60-66.
- Francis, J. R. (2006). Are auditors compromised by nonaudit services? Assessing the evidence. *Contemporary Accounting Research* 23 (3): 747-760.
- Greenberg, M. S., Ruback, B. R. (1982). *Social psychology of the criminal justice system*. Monterey CA: Brooks/Gole.
- Heider, F. (1944). Social perception and phenomenal causality. *Psychological Review* 51 (6): 358-374.
- Heider, F. (1958). Environmental effects. In *The psychology of interpersonal relations* Hoboken, NJ, US: John Wiley & Sons Inc, 164-173.
- Hewstone, M. (1984). La théorie de l'attribution In *Psychologie sociale* (Ed, Moscovici, S.). Quadrige Manuels, 313-333.
- Humphrey, C., Moizer, P., Turley, S. (1993). The audit expectations gap in Britain: An empirical investigation. *Accounting & Business Research* 23 (91A): 395-411.
- Jennings, M., Kneer, D. C., Reckers, P. M. J. (1993). The significance of audit decision aids and precase jurists' attitudes on perceptions of audit firm culpability and liability. *Contemporary Accounting Research* 9 (2): 489-507.
- Jones, T. M. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of Management Review* 16 (2): 366-395.
- Kaplan, S. E., Reckers, P. M. J. (1985). An examination of auditor performance evaluation. *Accounting Review* 60 (3): 477.
- Kelley, H. H. (1967). Attribution theory in social psychology. *Nebraska Symposium on Motivation* 15: 192-238.
- Kelley, H. H., Michela, J. L. (1980). Attribution theory and research. *Annual Review of Psychology* 31: 457-501.
- Kirk, D. (2005). Regaining trust. *Journal of Accountancy* 200 (4): 30-32.
- Lee, T., Stone, M. (1995). Competence and independence: The congenial twins of auditing ? *Journal of Business Finance & Accounting* 22 (8): 1169-1177.
- Lesage, C. (2000). L'expérimentation de laboratoire en sciences de gestion. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 6 (Supplement): 69-82.
- Liggio, C. (1974). The expectation gap: The accountant's waterloo. *Journal of Contemporary Business* 3: 27-44.
- Luginbuhl, J., Crowe, D., Kahan, J. (1975). Causal attributions for success and failure. *Journal of Personality and Social Psychology*: 86-93.
- Mautz, R. K., Sharaf, H. A. (1961). *The philosophy of auditing*. Sarasota, Fla.: American Accounting Association.
- McNair, C. J. (1991). Proper compromises: The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior. *Accounting, Organizations and Society* 16 (7): 635-653.
- Olson, W. E. (1993) In *Reported in the Journal of Accounting*, pp. pp. 9-10.
- Page, M., Spira, L. (2005). Ethical codes, independence and the conservation of ambiguity. *Business Ethics: A European Review* 14 (3): 301-316.
- Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting & Business Research* 24 (93): 49-68.
- Power, M. (1994). *The audit explosion*. London Demos.
- Prat Dit Hauret, C. (2003). L'indépendance perçue de l'auditeur. *Revue Française de Gestion* 29 (147): 105-117.
- Richard, C. (2000). *Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : Le rôle de la relation entre directeur financier et le commissaire aux comptes* Université de Montpellier II.
- Richard, C. (2003). L'indépendance de l'auditeur : Pairs et manques. *Revue Française de Gestion* 27 (147): 119-131.



- Richard, C. (2006). Why an auditor can't be competent and independent: A french case study. *European Accounting Review* 15 (2): 153-179.
- Ronen, J., Berman, A. (2004). Musings on post-enron reforms. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 19 (3): 331-342.
- SEC. (2004). Litigation release no. 50564. *Accounting And Auditing Enforcement Release* 2125.
- Teck Heang, L., Ali, A. M., Bien, D. (2009). Towards an understanding of the audit expectation gap. *ICFAI Journal of Audit Practice* 6 (1): 7-35.
- Warming-Rasmussen, B. a. J., Lars. (1998). Quality dimensions in external audit services -- an external user perspective. *European Accounting Review* 7 (1): 65-82.
- Weiner, B., Frieze, I., Kukla, A., Reed, L., Rest, S., Rosen-baum, R. M. (1972). Perceiving the causes of success and failure. In *Attribution: Perceiving the causes of behavior* (Eds, Jones, E. E., Kanouse, D. E., Kelley, H. H., Nisbett, R. E., Valins, S., Weiner, B.). Morristown, NJ: General Learning Press, 95-120.
- Wilcox, K. A., Smith, C. H. (1977). Role discrepancies and the auditor-client relationship. *Accounting, Organizations & Society* 2 (1): 81-97.
- Zhang, P. (2007). The impact of the public's expectations of auditors on audit quality and auditing standards compliance. *Contemporary Accounting Research* 24 (2): 631-654.

## ANNEXE 1: QUESTIONNAIRE EXPECTATION GAP

*Please rate the following assertions:*

- Accounting is an art, not subject to exactitude

○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○  
strongly disagree strongly agree

- The financial statements contained in the annual report to stockholders are primarily the responsibility of corporate management, and not of the external auditor (CPA).

○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○  
strongly disagree strongly agree

- The big corporations and their big (external) auditors (CPAs) work hand-in-glove and only tell the public what they want to tell them.

○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○  
strongly disagree strongly agree

- External auditors (CPAs) cannot look at every client transaction. They must rely on samples and tests of relationships in conducting the audit

○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○  
strongly disagree strongly agree

- The big international auditing firms make plenty of money in the good times, so they should share in the stockholders' losses too.

○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○  
strongly disagree strongly agree

- The current practices and standards of the auditing profession are very high.

○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○  
strongly disagree strongly agree

- The role of the external auditor (CPA) is to be a public watchdog.

○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○  
strongly disagree strongly agree

- In the performance of the audit, it is the external auditor's (CPA's) responsibility to actively search for fraud.

○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○  
strongly disagree strongly agree

- One role of the external auditor (CPA) is to be an insurer against large stockholder losses.

○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○ ..... ○  
strongly disagree strongly agree

## ANNEXE 2: SCÉNARIO

*Exemple donné: Scénario A (faible implication de l'auditeur, faible implication de l'audité)*

“You are a **minority shareholder** of Gemstar Inc, an American company based in California. Gemstar is listed on the Nasdaq. An important part of its profits comes from the rent of diverse technologies, among which an Interactive Program Guide (IPG).

The development of this new product is strategically important for Gemstar: profits generated by this activity are closely scrutinized by the financial analysts.

On March 15th, 2008, the SEC (Securities and Exchange Commission) led an investigation which resulted in a correction of the Gemstar's financial statements. The announcement of this correction caused a \$50 decrease of Gemstar share value. **As a shareholder, you lost \$100 000.**

SEC's investigation revealed that in 2007, Gemstar had published financial statements containing various significant overstatements of the revenue generated by IPG. In particular, Gemstar fully accounted for a rent service contract for AOL over 2007, whereas it should have been displayed over 8 years.

Bryan E. Palbaum, from KPMG LLP, is the Gemstar's auditor. He didn't report this irregularity in the audit report. When his audit team reviewed Gemstar's service contracts, they had identified the error on AOL's contract. After discussion, Bryan E. Palbaum shared Gemstar's CFO point of view on the non significance of this misstatement, and thus issued a clean audit report.

The SEC unveiled the following information:

- Bryan E. Palbaum had previously detected similar errors during the audit of other companies, and he had revealed them.
- The “second partner review” (KPMG's internal quality procedure) had identified the error on AOL's contracts and had not considered it as an anomaly.
- In the past, minority shareholders had never evoked concerns about independence issues between Bryan E. Palbaum and Gemstar's management.
- No Board's member has been previously involved in accounting frauds in other companies.
- Considering the strategic importance of this segment, it's usual for the Boards of Gemstar's competitors to accept some revenues overstatements.
- In the past, Gemstar's Board has never accepted any manipulation of the company revenues. ”

### ANNEXE 3: QUESTIONNAIRE SCORE D'INTERNALITÉ

*Please respond to each of the scales below by indicating the extent to which you think the item contributed to the misstatement.*

Auditor's lack of ethics

very unlikely cause ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ very likely cause

The board committee members haven't sufficient accountancy expertise to realize the importance of this manipulation

☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

very unlikely cause very likely cause

Auditor's lack of effort

☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

very unlikely cause very likely cause

Disclosing this misstatement in the audit report was too costly to do for the auditor

☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

very unlikely cause very likely cause

The board committee members didn't pay enough attention to the financial statements (because of weak number of meetings dedicated to this subject)

☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

very unlikely cause very likely cause

It is difficult for the company to resist to the market's pressure

☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

very unlikely cause very likely cause

It's bad luck, nobody is really responsible

☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

very unlikely cause very likely cause

**Tableau 1 : Facteurs contrôlés**

**Facteurs d'internalité de l'auditeur**

Critères	Texte	Facteurs d'attribution	Scénarios
Implication de l'auditeur : élevée (éthique faible)	Although Bryan E. Palbaum detected similar errors during the audit of other companies, he has never mentioned them in the audit reports.	Différenciation faible	B & D
	The “second partner review” (KPMG’s internal quality procedure) had identified this error on the AOL’s contracts and had considered it as an anomaly.	Consensus faible	
	In the past, some minority shareholders had already evoked concerns about independence issues between Bryan E. Palbaum and Gemstar’s management.	Cohérence élevée	
Implication de l'auditeur : Faible (éthique élevé)	Bryan E. Palbaum had previously detected similar errors during the audit of other companies, and he had revealed them.	Différenciation élevée	A & C
	The “second partner review” (KPMG’s internal quality procedure) had identified the error on AOL’s contracts and had not considered it as an anomaly.	Consensus élevé	
	In the past, minority shareholders had never evoked concerns about independence issues between Bryan E. Palbaum and Gemstar’s management.	Cohérence faible	

**Facteurs d'internalité de l'audité**

Critères	Texte	attribution dimensions	Scénarios
Implication des membres du conseil d'administration : élevée	Some Board’s members have been previously involved in accounting frauds in other companies.	Différenciation faible	C & D
	Despite the strategic importance of this segment, it’s unusual for the Boards of Gemstar’s competitors to accept some revenues overstatements.	Consensus faible	
	In the past, Gemstar’s Board’s has already accepted manipulation of the company revenues.	Cohérence élevée	
Implication des membres du conseil d'administration : faible	No Board’s member has been previously involved in accounting frauds in other companies.	Différenciation élevée	A & B
	Considering the strategic importance of this segment, it’s usual for the Boards of Gemstar’s competitors to accept some revenues overstatements.	Consensus élevé	
	In the past, Gemstar’s Board has never accepted any manipulation of the company revenues.	Cohérence faible	

**Tableau 2 : Mesure de l'expectation gap**

Attitude par rapport à la profession	N	mean	sd	min	p25	median	p75	max
Questions favorables								
Accounting is an art, not subject to exactitude	84	4,4	1,7	1	3	5	6	7
The financial statements contained in the annual report to stockholders are primarily the responsibility of corporate management, and not of the external auditor (CPA).	85	3,3	1,8	1	2	3	5	7
External auditors (CPAs) cannot look at every client transaction. They must rely on samples and tests of relationships in conducting the audit	85	2,7	1,7	1	2	2	3	7
The current practices and standards of the auditing profession are very high.	85	3,3	1,4	1	2	3	4	7
Questions défavorables								
The big corporations and their big (external) auditors (CPAs) work hand-in-glove and only tell the public what they want to tell them	85	4,1	1,6	1	3	4	5	7
The big international auditing firms make plenty of money in the good times, so they should the shareholders' losses too.	85	3,3	1,9	1	2	3	5	7
The role of the external auditor (CPA) is to be a public watchdog	85	5,0	1,5	1	4	5	6	7
In the performance of the audit, it is the external auditor's (CPA's) responsibility to actively search for fraud.	85	5,3	1,5	1	5	6	6	7
One role of the external auditor (CPA) is to be an insurer against large stockholder losses.	85	3,6	1,9	1	2	4	5	7

**Tableau 3 : statistiques descriptives**

Variables	N	mean	sd	min	p25	median	p75	max
age	82	31,354	5,005	21	28	30	34	54
gender	85	0,188	0,393	0	0	0	0	1
intscoraud	85	3,118	3,223	-5	1	3	5	9
intscorboard	83	0,940	3,202	-5	-1	1	4	10
attitude	84	3,889	0,717	1,889	3,500	3,889	4,333	5,556
attitudehigh	84	0,488	0,503	0	0	0	1	1

**Tableau 4 : niveau d'attribution**

Panel A

Internality Score Auditor

Implication auditée		Implication auditeur	
		faible	forte
faible	n	21	21
	Score	2,857***	2,762**
	p	0,002	*
	t	3,312	0
forte	n	22	21
	Score	2,727***	4,143**
	p	0,000	*
	t	4,042	0,000
total	n	43	42
	Score	2,791	7,547
		Diff.=0,662 p=0,1736 t=0,9456	

Panel B

Internality Score Auditee

Implication auditée		Implication auditeur		
		faible	forte	
faible	n	20	21	41
	Score	1,05	1,476**	1,268
	p	0,26	*	
	t	1,161	0,007	
forte	n	21	21	42
	Score	0,19	1,048**	0,619
	p	0,4036	0,039	
	t	0,2473	1,848	
		Diff.=-0,649 p=0,1794 t=-0,9227		

Panel C

Internality Score Auditor - Internality Score Auditee

Implication auditée		Implication auditeur	
		faible	forte
faible	n	20	21
	Diff. score	1,9*	1,286
	p	0,053(a)	0,103(b)
	t	2,065	1,304



	n	21	21
	Diff.		3,095**
forte	score	2,476**	*
	p	0,013(b)	0,000(a)
	t	2,394	4,165

(a) : bivariate tests

(b) : univariate tests

**Tableau 5 : Attribution and expectation gap**

Panel A: ttest score d'internalité par niveau d'attitude

		weak	strong	diff,	t	p
Internality Score Auditor	mean	2,698	3,488	-0,790	-1,123	0,132
	n	43	41			
Internality Score Auditee	mean	0,860	0,949	-0,088	-0,124	0,451
	n	43	39			

Panel B: Anova three-way Internal Score Auditor

Number of obs = 84 R-squared = 0,079  
 Root MSE = 3,216 Adj, R-squared = 0,007

Source	Partial SS	df	MS	F	Prob >F
Model	67,815	6	11,302	1,09	0,375
attitudehigh	18,829	1	18,829	1,82	0,181
audhigh	13,565	1	13,565	1,31	0,256
boardhigh	5,290	1	5,290	0,51	0,477
attitudehigh*audhigh	14,626	1	14,626	1,41	0,238
attitudehigh*boardhigh	1,606	1	1,606	0,16	0,695
boardhigh*audhigh	14,807	1	14,807	1,43	0,235
Residual	796,602	77	10,345		
Total	864,417	83	10,415		

Panel C: Anova three-way Internal Score Auditee

Number of obs = 82 R-squared = 0,040  
 Root MSE = 3,262 Adj, R-squared = -0,037

Source	Partial SS	df	MS	F	Prob >F
Model	33,089	6	5,515	0,52	0,793
attitudehigh	0,641	1	0,641	0,06	0,807
audhigh	11,276	1	11,276	1,06	0,307
boardhigh	11,854	1	11,854	1,11	0,295
attitudehigh*audhigh	6,700	1	6,700	0,63	0,430
attitudehigh*boardhigh	1,672	1	1,672	0,16	0,693
boardhigh*audhigh	2,310	1	2,310	0,22	0,643
Residual	798,131	75	10,642		
Total	831,220	81	10,262		

Panel D: Anova two-way Internal Score Auditor

Number of obs = 84 R-squared = 0,069  
 Root MSE = 3,172 Adj, R-squared = 0,034

Source	Partial SS	df	MS	F	Prob >F
Model	59,506	3	19,835	1,97	0,125
attitudehigh	27,810	1	27,810	2,76	0,100
audxboard	43,795	1	43,795	4,35	0,040
attixaudxboard	9,177	1	9,177	0,91	0,342
Residual	804,911	80	10,061		
Total	864,417	83	10,415		

**Figure 1 : Scores d'internalité**

Figure A

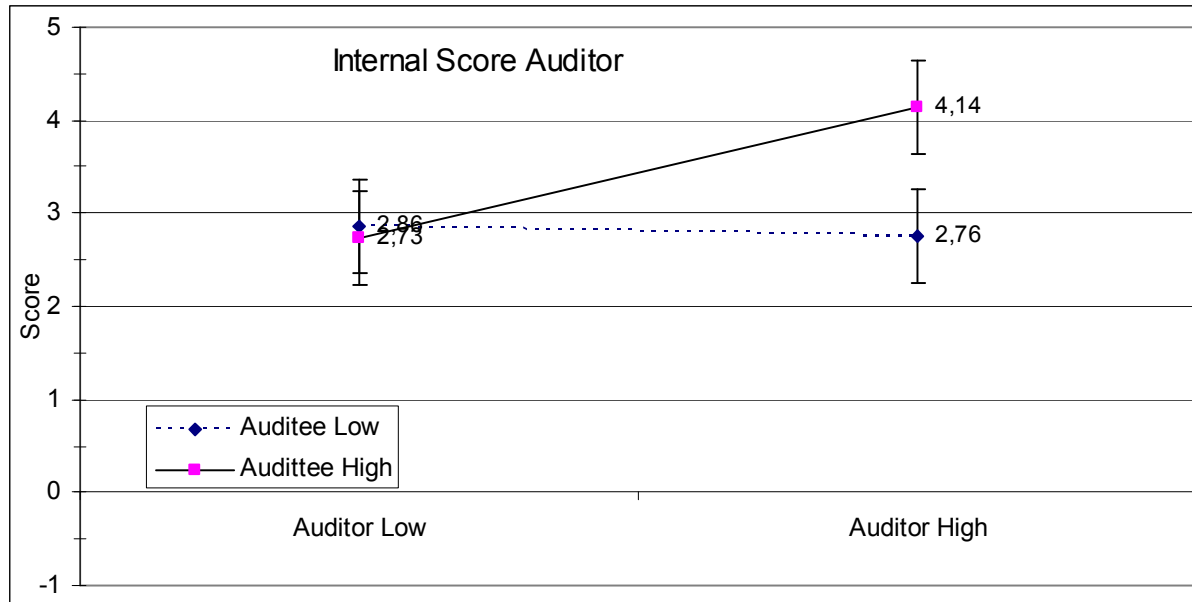


Figure B

